

QUANGUO PUTONG GAODENG JIAOYU GUIHUA JIAOCAI

全国普通高等教育规划教材

王诚尧 著

国家税收



中国财政经济出版社

全国普通高等教育规划教材

国 家 税 收

王诚尧 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国家税收/王诚尧著. —北京: 中国财政经济出版社, 2009.9

全国普通高等教育规划教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1381 - 1

I. 国… II. 王… III. 国家税收 - 中国 - 高等学校 - 教材
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 142901 号

责任编辑: 洪 钢

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 陈 瑶

版式设计: 汤广才

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 23 印张 368 000 字

2009 年 10 月第 1 版·2009 年 10 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3000 定价: 37.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1381 - 1/F · 1176

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

前 言

在以科学发展观统领全局，全面建设小康社会，建设富强、民主、文明、和谐的社会主义现代化国家中，税收作为国家直接掌握的集中财力的基本工具、主要的宏观调控杠杆及重要的监督手段，贯彻落实科学发展观，对于在促进经济社会发展和人民生活逐步改善的基础上集中巨额财政资金、壮大国家的宏观调控物质力量；对于促进加快建立现代企业制度和统一、竞争的大市场，建立和完善社会主义市场经济机制；对于调控经济，促进生产要素合理流动，引导经济结构和资源优化配置，促进科技进步，自主创新，节能减排，转变经济发展方式，促进社会主义新农村建设，实现全面协调可持续发展；对于巩固和发展社会主义公有制经济，鼓励、支持、引导非公有制经济，坚持和完善公有制为主体、多种所有制经济共同发展的基本经济制度；对于调节社会集团和成员收入分配，防止两极分化，实现共同富裕，社会和谐；对于加速推进以改善民生为重点的社会建设，扩大社会就业，发展公益事业，强化社会保障制度；对于应对经济周期波动和当前的国际金融危机，促进经济平稳较快发展；对于维护国家利益，促进国际经济交往，拓宽对外开放的广度和深度，提高开放型经济水平等，都可以和应当正确有效地发挥它的重要作用。

为使税制适应完善社会主义市场经济体制和转变经济发展方式的“转轨”要求；适应加入世界贸易组织后，我国市场经济与国际市场经济“接轨”，融入世界经济发展主流，发挥税收应有的宏观调控作用，党和国家在新形势下，对税收工作作出了多项重要决策。2003年10月，《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》，确定了分步实施税收制度改革的原则和纲领。就在这一年，在全国范围内全面推进了有重大历史意义的农村税费改革；改革了增值税、消费税的出口退税机制；适应加

入世贸组织的新情况，重新修订了进出口关税条例。这标志着改革开放后新一轮的全面性税制改革，实际上已在2003年开始逐步进行。2006—2008年，在现行18个税种中，更是有主要税种增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税以及城镇土地使用税、耕地占用税、车船税、烟叶税等9个税种的税收法律、暂行条例及其实施细则作了重要修订或重新制订。除车辆购置税暂行条例是2000年10月新制定的以外，城市维护建设税、印花税、资源税、房产税、契税、土地增值税、船舶吨税等7个税种的暂行条例（或暂行办法）虽仍是20世纪80年代或90年代制订的，但税制内容也已作了重大调整。原有的农业税、牧业税、屠宰税、筵席税、城市房地产税、车船使用税、车船使用牌照税等7个税种，已在近年取消或并入其他税种，固定资产投资方向调节税保留税法暂停征收。我国税收理论和税收立法原则现有重大发展变化，税收制度及其政策精神，更有重大变革，并且还要进一步改革完善。总之，在科学发展观统领下，坚持“聚财为国，执法为民”的税务工作宗旨，本着统筹各方面关系，促进经济社会全面协调可持续发展和改善民生的基本要求，我国税制结构正朝着建设一个统一、规范、公平、效率和民主法治、简化透明，适应社会主义市场经济机制要求，与国际税制衔接，具有强大宏观调控功能，流转税、所得税“双主体”，各税配套调节的完善税制体系胜利前进。

《国家税收》作为综述税收的财政学分支学科和税收综合专业课程，就是要在新形势下，在近年新的发展基础上，较为全面和准确地阐明税收理论、税收制度和税收管理三个部分的内容。与此相适应，本书共设四篇十五章。第一篇是税收基础理论，包括第一至第四章，分别论述税收概念和税收存在客观基础，着重阐明了税收为实现国家职能服务和与公共财政的联系；税收职能作用，特别是在完善社会主义市场经济体制和转变经济发展方式下，税收在各方面的宏观调控作用及党和国家对税收任务的要求；税收指导思想和原则，主要是依据党和国家近年的一系列决策，进行系统阐述和分析；税收负担与税负转嫁，主要是对我国近年的宏观税负和地区间、产业间的税负，企业税负进行对比分析和评论。第二篇是税制总论，包括第五至第七章，从总的方面，论述税制及其结构，并从课税对象分类和税收管辖、享有权分类两个方面，分析现行税制结构现状及其改革优化；我国税制的建立和各历史阶段税制的重大发展及其评价，历史经验教训和今后税制进一步改革的走向；国际税收关系和制度，特别是国际税

收规则及其运用。第三篇是各税分论,包括第八至第十二章,就现行的18个税种,分章节概论每个税种的特点、作用,阐述各税主要课征制度及其政策精神。第四篇是税收管理,包括第十三至第十五章,分别论述税收管理体制,主要是税收立法权的纵向、横向划分,税收执法权的划分,以及进一步改革;税收征管模式和现行征管制度及违法处理;纳税人的权利、义务,征税机关的职权和责任、义务。在上述论述中,注重了理论与实践相结合;现实与历史、前瞻相结合,中外情况相结合,突出理论性、知识性、政策性和实用性。

本书是在我主写、主编的《国家税收》第四版(财政部教材编审委员会审定的全国高等财经院校本科统编教材,中国财政经济出版社1997年7月版,1999年7月和2005年1月重印。本书第二、三版曾分获国家级首届全国高等学校优秀教材奖和财政部第一、二届全国财政系统优秀教材荣誉奖)自写部分和我近年发表的系列论文的基础上,依据近年来财经和税收理论的新发展及税收政策、法规制度的新变革,重新写作的,内容全部更新。限于作者水平,缺点甚至错误之处在所难免,敬请指正。

王诚尧

2008年5月11日于财政部

财政科学研究所

目 录

第一篇 税收基础理论

第一章 税收概念和税收产生、存在的客观基础	(3)
第一节 税收的定义及其基本特征	(3)
第二节 税收本质与税收社会性质	(12)
第三节 税收产生、存在的客观基础	(20)
复习思考题	(28)
第二章 税收的职能作用	(29)
第一节 税收职能及其与作用的联系	(29)
第二节 适当评价税收作用	(31)
第三节 改革开放前后税收作用的重大发展变化	(35)
第四节 社会主义市场经济条件下税收的作用	(39)
复习思考题	(58)
第三章 税收指导思想 and 原则	(59)
第一节 我国税收指导思想和原则的沿革	(59)
第二节 我国现阶段税收指导思想和原则分析	(63)
第三节 西方国家的税收原则	(73)
复习思考题	(78)
第四章 税收负担与税负转嫁	(79)
第一节 税收负担概论	(79)
第二节 宏观税收负担及分析	(83)
第三节 地区、产业和企业的税收负担及分析	(93)

第四节 税收负担转嫁问题	(98)
复习思考题	(108)

第二篇 税制总论

第五章 税制与税制结构	(111)
第一节 税制和税制结构的概念及其联系	(111)
第二节 税制结构和模式的选择	(114)
第三节 税种结构分类	(118)
第四节 税制要素	(124)
第五节 现行税制结构分析	(135)
复习思考题	(140)
第六章 新中国税制的建立和发展	(141)
第一节 新中国税制的建立和改革开放前的税制发展	(141)
第二节 改革开放以来税制的重大发展	(150)
第三节 中国税制建设的历史经验	(164)
第四节 税制进一步改革的走向	(168)
复习思考题	(171)
第七章 国际税收关系和制度	(172)
第一节 国际税收的概念及其与涉外税收的联系	(172)
第二节 税收管辖权和国际重复征税及其避免	(176)
第三节 税收国际惯例	(182)
第四节 世界贸易组织有关税收规则	(188)
第五节 国际税收协定	(191)
复习思考题	(193)

第三篇 各税分论

第八章 商品劳务税制——三大国内流转税	(197)
第一节 增值税	(197)
第二节 消费税	(209)
第三节 营业税	(215)

复习思考题	(220)
第九章 商品劳务税制——关税等四税	(221)
第一节 关税	(221)
第二节 城市维护建设税	(233)
第三节 车辆购置税	(236)
第四节 烟叶税	(239)
复习思考题	(240)
第十章 所得税制	(241)
第一节 企业所得税	(241)
第二节 个人所得税	(254)
复习思考题	(266)
第十一章 资源、土地税制	(267)
第一节 资源税	(267)
第二节 城镇土地使用税	(271)
第三节 土地增值税	(274)
第四节 耕地占用税	(278)
复习思考题	(282)
第十二章 财产税和行为税制	(283)
第一节 房产税	(283)
第二节 契税	(286)
第三节 车船税	(289)
第四节 印花税	(292)
第五节 船舶吨税	(296)
复习思考题	(299)

第四篇 税收管理

第十三章 税收管理体制	(303)
第一节 税收管理体制概念	(303)
第二节 税收立法权的纵向划分	(305)
第三节 税收立法权的横向划分	(312)
第四节 税收执法权的划分	(318)

复习思考题	(321)
第十四章 税收征收管理	(322)
第一节 税收征管模式	(322)
第二节 税收征管制度	(326)
第三节 税务违法处理	(334)
复习思考题	(339)
第十五章 纳税人与征税机关的权利(力)义务	(340)
第一节 税收法律关系中的权利义务	(340)
第二节 纳税人的权利义务	(342)
第三节 征税机关的职权和责任、义务	(349)
复习思考题	(353)
主要参考书目	(354)

第一篇

税收基础理论

第一章 税收概念和税收产生、存在的客观基础

第一节 税收的定义及其基本特征

税收，全称“国家税收”，也简称“税”，过去称作赋税、租税、捐税，从奴隶社会到现代社会，已经存在几千年了，是一个古老的财政范畴，也是一个独立的具有特定含义的经济概念。但什么是税收？对它所下的定义，中外古今人们在表述上却很不一致。这是一个关系到税收科学理论建设和税收制度建设的十分重要的问题，我们学习税收课程，研究税收问题，首先就必须掌握税收的本质属性，明确了解税收的科学含义及其基本特征。

一、中外学术界对税收定义的各种不同表述

（一）国外学术界对税收定义的表述

从19世纪以来，西方国家学者一直是从区别税收与私经济收入和别的公经济收入，并突出税收的公共需要来界定税收定义的。例如日本出版的《租税法》一书，从法律的角度界定税收的定义是：“租税并非国家对特别给付之相对给付（按租税并不具个别报偿性），而系国家以获得为满足公共需求之资金为目的，依法律规定对私人课征之金钱给付”^①。1983年，英国戴维·W·皮尔斯教授主编的《现代经济学词典》对税收的定义是：“政府为筹集岁入向私人及企业组织强制征收款项，以便为公用事业及公

^①（日）金子宏著，蔡宗义译：《租税法》，台湾当局“财政部”财税人员训练所1985年3月版，第6页。

共劳务的开支提供资金，并控制经济中的私人的支出量。”^① 当代西方经济学权威人物萨缪尔森在其广泛流行的《经济学》教科书中，仍是把税收称作国家必要的经费来源，用以满足社会需要。即：“政府需要钱来偿付它的账单。它偿付它支出的钱主要来自税收。”在决定征税时，是决定“如何把所需要的资源从所有不同的家庭以及从他们所拥有的企业中取出，以备作为公共物品和劳务，以及作为收入转移支付项目来使用”^②。世界银行对税收定义的界定同样是：“税收是无偿性、强制性的支付，它主要由中央政府征收。而使用费则是为交换公共部门所提供的特别商品和服务而进行的支付，它主要由国有企业和地方政府征收。”^③

前苏联学者从 20 世纪 30 年代至 80 年代的长时期内，对税收定义的界定，一个突出的、共同的核心内容是认为，税收是由非全民所有制企业和单位及公民个人向预算缴纳的款项；国营企业缴的税，只具有税的形式，实质上不是税，属于非税收方法^④。有的教科书并认为：“税收方法，在数量上限制了归国家支配的资金征收数额，非税收方法，为征收数额的变动创造了可能性。”^⑤ 这是按纳税人的经济性质是否属于全民所有制为标准，而不是按税收本身的质的规定性为标准，来界定是税或非税，这是理论上的严重错误。新中国建立以后的长时期内，正是受到前苏联在界定税收定义中的这种“非税论”的恶劣影响，在税制建设和改革中，导致了若干失误。

（二）中国学术界对税收定义的表述

大致有以下三类：

1. 从强制征收的财物本身来界定税收定义。例如一些辞书对税收的定

① （英）戴维·W. 皮尔斯主编：《现代经济学词典》，上海译文出版社中译本，第 585 页。

② （美）保罗·A. 萨缪尔森，威廉·诺德豪斯著：《经济学》（第 12 版），中国发展出版社 1992 年 3 月译版，第 1219 页。

③ 世界银行：《1988 年世界发展报告》，中国财政经济出版社 1989 年版，第 79 页。

④ 参见（苏）阿·亚历山大洛夫著：《苏联财政》（增订本），1955 年俄文版，财政出版社 1958 年 4 月中译版，第 166 页；前苏联财政科学研究所集体创作，A. B. 巴丘林主编：《苏联财政与信用》，1953 年俄文版，中国人民大学出版社 1955 年中译版，第 117—118 页；前苏联《简明经济学辞典》，人民出版社 1962 年版中译本，第 377 页；（苏）M. K. 舍尔麦涅夫主编：《苏联财政》教科书，中国财政经济出版社 1980 年版，第 276—278 页；（苏）Л. A. 德罗博济纳主编：《苏联财政与信用》，1982 年俄文版，中国人民大学出版社 1986 年中译版，第 157 页；《苏联大百科全书》（第 29 卷）·税收。

⑤ （苏）M. K. 舍尔麦涅夫主编：《苏联财政》，中国财政经济出版社 1980 年版，第 276 页。

义分别是：①国家对有纳税义务的组织和个人所征收的货币和实物。②国家向征税对象按税率征收的货币或实物，或国家征税所得到的收入。③国家按法律规定对经济单位和个人无偿征收实物或货币。

2. 从实现国家职能、凭借政治权力的特定分配来界定税收定义。这种特定分配，在一些著作中或称分配形式，或称分配手段，或称分配关系，或称分配活动，或称特定分配，或称产品分配，或称财政收入形式。

3. 从满足社会公共需要（或共同需要），实现社会职能（或社会经济目标）来界定税收定义。例如出版的一些辞书和教材的税收定义分别是：①国家为满足社会公共需要，依据其社会职能，按照法律规定，参与国民收入中剩余产品分配的一种规范形式。②税收是国家依据社会职能参与社会剩余产品分配的规范形式。③税收是国家为满足一般的社会共同需要。④税收定义为国家以其社会职能为依据参与社会成员收入分配的规范形式。

二、对税收定义和基本特征的分析

定义是揭示概念内涵的逻辑方法，要阐明概念所反映的对象本质属性，也就是反映事物本质特征的规定性；要把该被定义的概念，包含在它所属的更大范围的属概念中，并揭示它与同一个属概念下的其他种概念之间的差别，即“种差”。揭示税收的本质属性，一方面既要区别它与其他分配，包括其他财政收入分配的基本特征；另一方面又要明确它是为了实现国家职能而征收，从而让人们能理解在不同社会制度下，税收体现不同性质分配关系的实质。依据界定定义的前种逻辑方法的一般要求和界定税收定义的特殊要求，在中外古今学者界定税收定义的基础上，取其精华，弃其糟粕。我们认为，较为适当的税收定义是：税收是以国家为主体，为实现国家职能，凭借政治权力，按照法定标准，无偿取得财政收入的一种特定分配。这是具有共性、适用于各种社会制度下的税收定义。税收表现了国家与纳税人在征税、纳税和利益分配上的一种特殊矛盾，体现着一定社会制度下国家在取得财政收入的国民收入分配或社会产品分配活动中，同社会集团、社会成员之间所形成的一种特定分配关系。在不同社会制度下，主要是在社会主义和资本主义两种不同社会制度下，由于生产方式和国家政权的性质不同，税收体现的此种特定分配关系的性质不同，适用于不同社会制度下的税收定义，也有区别，这些将在本章第二节论述，这里

先就共性的税收定义包括的本质属性内容，分成以下两个方面，加以剖析：

（一）税收是以国家为主体，为实现国家职能，凭借政治权力的特定分配

社会再生产是生产、分配、交换、消费的完整统一体。税收所表现的，是通过强制的征收，把社会集团和社会成员的收入，或者说，是把纳税单位和个人的收入，转移到国家手中，形成国家的财政收入。通过征税，使社会产品的分配及其比例关系，在国家、社会集团、社会成员之间发生变化，而不是如同生产那样，由劳动者使用生产工具，作用于劳动对象，创造出新的物质财富，也不是如同交换那样，由买卖双方，按照同等主体的地位，以物易物或以钱易物，更不是如同消费那样，对生产出来的产品进行消费。它内在于社会再生产过程，只能是属于分配范畴，马克思正是把税收纳入分配范畴，与其他多种分配形式并列，并指出各种分配是有其不同规律的。他说：“无论在不同社会阶段上分配方式如何不同，总是可以像在生产中那样提出一些共同的规定来，可以把一切历史差别混合和融化在一般人类规律之中。例如，奴隶、农奴、雇佣工人都得到一定量的食物，使他们能够作为奴隶、农奴和雇佣工人来生存。靠贡赋生活的征服者、靠税收生活的官吏，靠地租生活的土地所有者，靠施舍生活的僧侣，或者靠什一税生活的教士，都得到一份社会产品，而决定这一份产品的规律不同于决定奴隶等等那一份产品的规律”^①。税收与利润、地租、利息、工资、捐献、规费、利润上交、公债等多种多样的收入分配一样，都同属于分配，我们界定税收定义，正是把它放在分配这个“属”的大范围中，来区别它与其他各种公、私经济分配的本质属性的。

税收与其他各种分配的区别，表现在许多方面，这里先说几项：

1. 它是以国家为主体进行的分配。税收是国家向社会集团和社会成员要钱、要物，自古以来都是以国家为主体来进行的。在征税中，居于主体地位的总是国家，纳税人居于从属地位，要服从国家意志；征税是国家进行集中性的分配，而不是社会上千千万万的社会集团或社会成员间的分散分配，这就把税收与私经济收入和其他某些公经济收入分配区别开来。

^① 马克思：《政治经济学批判》导言，《马克思恩格斯全集》第46卷（上），人民出版社1979年版，第24页。

2. 征税凭借的是国家政治权力。在任何一种社会制度下,任何一种参与社会产品或国民收入分配的主体,在它取得收入时,都要凭借某种权力,而这种权力,不外是财产权力和政治权力两种。这正是马克思所指出的:“在我们面前有两种权力,一种是财产权力,也就是所有者的权力,另一种是政治权力,即国家的权力。”^①资本家取得利润,食利者取得利息,土地出租者取得地租,是由于他们分别占有资本和土地,凭借的是生产资料所有权,也就是有些经济学家所谓的“支配他人劳动的权力。”工人取得工资,是由于他们自身拥有劳动力,凭借的是劳动力所有权,以上都属于财产权力。而国家取得收入,凭借的权力,则有两种不同情况,国家的王室土地收入、官产收入、国有企业利润收入凭借的是土地、自然资源和国有资产等的生产资料所有权,属于财产权力;税收则不同,它是国家以社会管理者的身份,行使国家的税收管辖权,不给任何报偿,向社会集团和个人征税,凭借的是国家政治权力,这就把税收同凭借财产权力取得收入的任何分配区别开来。

3. 税收的分配对象是社会产品或国民收入。社会产品价值由 C、V、M 三个部分组成。C 是生产中被消耗掉的产品价值补偿部分;V 是必要产品价值,是劳动者的必要劳动时间创造的那部分社会产品,称作必要产品,用来满足劳动者及其家属的生活、学习和劳动力再生产的需要;M 是剩余产品价值,是劳动者的剩余劳动时间创造的那部分社会产品,称作剩余产品,用来满足社会或统治者的需要。税收是要用来维持公共权力,实现国家职能的,显然,它主要应以剩余产品为分配对象。但是,由于劳动者及其家属自身各种需要的水平有较大的可伸缩性,在必要产品和剩余产品之间,并无确定的数量界限。特别是在现实生活中,随着经济的发展,人们收入水平的提高,直接对劳动者的劳动报酬征收所得税的情况,已日益普遍,并在税收收入总额中,日益占着重要地位;甚至在某些情况下,还会出现向补偿生产资料消耗的 C 部分征税,如规定的固定资产折旧率标准较低,不足以补偿消耗掉的生产资料时的征税;对提取的折旧基金,按预定标准采取税的形式集中等。对于这种征税,我们没有理由认为它不是税收,因而税收的实际分配对象,包括了全部社会产品,最低限度也是包

^① 马克思:《道德化的批评和批评化的道德》,《马克思恩格斯全集》第4卷,人民出版社1958年版,第330页。